

ムーニッツの会計公準論について

On the Basic Postulates of Accounting by M. Moonitz

佐 藤 信 彦
Nobuhiko Satoh

目 次

- I はじめに
- II 会計公準の概念と構成
- III 各会計公準の検討
- IV 会計公準間の相互関係
- V むすび

I はじめに

今日、会計理論は依然として百家争鳴の状態にある。このような状態がはじまったのは、アメリカで『黄金の60年代』と呼ばれた1960年代からであることは周知のとおりである。この時期、アメリカにおいても我が国においても、非常に多くの問題が議論された。特に財務会計の分野では、情報論的会計論、経済学的利益論、リース会計論、年金会計論などとともに、会計公準論が誌上をにぎわしていた。このころ展開された会計公準論¹⁾のうち、論議の端緒を開いたのが、本稿で取り上げようとしているムーニッツ (M. Moonitz) の『基本的会計公準論²⁾』すなわち ARS (Accounting Research Study) 第1号なのである。それゆえ、本書は、1960年代を代表する著作の1つであるといっても過言ではない。したがって、本書を取り上げ、分析することは、多様化した現代会計理論を解明するための、手懸りを提供しうるものとして、有効であると思われるのである。

ムーニッツの会計公準論については、さまざまな視点から検討することができる。たとえば、当時の社会経済的背景がそれへ与えた影響や環境的(問題指向的)接近法の適否、会計公準間の相互関係、あるいは、ARS 3号との一貫性など、多数の論点がある。このうち、本稿では、会計公準間の相互関係を中心に取り上げていくことにする。

周知のように、ムーニッツはARS第1号において、14の会計公準を挙げ、これらを3つのグループ、すなわち環境公準、派生的公準および当為公準に分類している。これは、以下のとおりである³⁾。

環境公準（Aグループ）

A₁（量的表現）…量的資料は、合理的な経済的意思決定を行なうにあたり、すなわち、代替的諸手段の中から選択を行なうにあたり、行動と結果とを正しく関連させる上で有効である。

A₂（交換）…生産される財貨および用役の大部分は、交換を通じて分配され、生産者によって直接に消費されない。

A₃（実体）…経済活動は、特定の単位または実体を通じて遂行される。

A₄（期間）…経済活動は、特定の期間内において遂行される。

A₅（測定単位）…貨幣は、労働・天然資源および資本を含む財貨および用役の交換可能性を測定するための公分母である。

派生的公準（Bグループ）

B₁（財務諸表）…会計処理の結果は、相互に連繋し、かつ同一の基礎資料に立脚するところの、根本的に関連する一組の財務諸表によって表明される。

B₂（市場価格）…会計資料は、すでに実際に行なわれ、あるいは行なわれるべく予期される過去・現在あるいは将来の交換によって生ずる価格に基礎をおく。

B₃（実体）…会計処理の結果は、特定の単位すなわち実体に即して表現される。

B₄（暫定性）…比較的短期間における経営活動の結果は、過去・現在および将来の各期間への配分が必要な場合は、常に暫定的なものである。

当為公準（Cグループ）

C₁（継続性）…反証が存在しない限り、実体は営業活動を無限に継続するものとみなされるべきである。

C₂（客観性）…資産および負債における諸変動ならびに（もしあれば）これと関連して、収益・費用・留保利益およびその他類似の諸項目が受ける諸影響は、それらの諸変動ならびに諸影響が客観的に測定されうる時点より早期に、勘定への正式な認識がなされるべきでない。

C₃（一貫性）…特定実体のために会計上用いられる諸手続は、当該実体の状態と活動とを測定するのに適しており、かつ毎期一貫して遵守されねばならない。

C₄（安定単位）…会計報告書は、一定の安定した測定単位に基礎をおくべきである。

C₅（明瞭表示）…会計報告書は、当該報告書を誤解させぬために必要な事項を明瞭に表示すべきである。

さて、以上のような14の会計公準の相互関係を明らかにするためには、個々の会計公準の内容をつぶさに検討することが必要である。しかし、それよりも前に、議論の出発点として、ムーニッツが「公準」なる用語をいかなる意味に用いているかという点と、さらに、ムーニッツの採用した、環境

公準、派生的公準および当為公準という3グループにもとづく構成の特徴および問題点とが明らかにされなければならない。

Ⅱ 会計公準の概念と構成

まず、「会計公準」の意味について、簡単に論じることしよう。

ムーニッツは、ARS第1号の冒頭において、彼の用いる「公準」という概念の説明に際して、研究計画特別委員会(the Special Committee on Research Program)が、1958年9月付でAICPA理事会に提出した『報告書⁴⁾』における用語法に、従う旨を表明している⁵⁾。『報告書』では、「公準とは、数が少ないもので、原則が依拠している基礎的仮定である。それは、経済的政治的環境から、および実業界のあらゆる分野における思考様式と慣習(modes of thought and customs)から必然的に導かれる⁶⁾」と述べている。したがって、公準は、会計を取りまく環境から導出されること⁷⁾、および、それを基礎にして、会計原則が演繹されるということが明らかである。

さて、このような公準の理解から、ムーニッツは、それまで有力であった会計用語公報第1号⁸⁾の理解、すなわち、公準を原則に従属させる理解とは異なり、原則の論理的な基礎として、これを位置づけていると考えられるのである。つまり、「会計をめぐる諸環境から必然的に導出される公準を原則形成の基底に据えることによって、当該環境に適合する会計実務の確立を意図している⁹⁾」といえるのである。その結果として得られる会計原則は実務説明的ではなく、規範的な性格を有することになる。

次に、環境公準、派生的公準および当為公準という3つのグループへ分類することの意味について、論じなければならない。

まず、環境公準とは、すでに述べたような環境的アプローチにもとづいて得られた命題であって、ムーニッツは、これを、「会計をとりまく経済的および政治的環境に関する多数の一般化した帰結¹⁰⁾」と表現している。

次に、『会計公準』にもとづいて『会計原則』を形成するのに役立つ、いくつかの追加的命題¹¹⁾として、派生的公準と当為公準とが示されている。どちらも、会計の環境ではなく、会計それ自体の領域に関わるものであるが、このうち、派生的公準は、上掲の環境公準を『会計自体』に関係せしめることから生ずるものであると理解されている¹²⁾。これに対して、当為公準は、会計の目標(goals)、目的(objectives)および基準(standards)を表わすものであるとする¹³⁾。

さて、このような公準の概念¹⁴⁾とその分類については、次のような問題点が指摘されねばならない。

まず第1に、分類されたグループの中に異質なものが含まれているのではないかという点である。たとえば、Bグループの中に、計算結果の集約である財務諸表(B₁)と、会計数値の性格ないし限界を表わす暫定性(B₄)、および会計上の測定基礎について述べる市場価格(B₂)が包括されていることなどである¹⁵⁾。

第2の問題点としては、環境公準とそれを基礎にしているとされている派生的公準および当為公準との関係があげられる。たとえば、期間(A₄)、暫定性(B₄)および継続性(C₁)が密接な関わりをもっていることは、疑いないと考えられるが、ここで、期間(A₄)を基礎にして暫定性(B₄)が導かれるということに異論はないけれども、期間(A₄)の基礎に継続性(C₁)が成立するという理解には、無理があり、むしろ、継続企業であるがゆえに、期間計算を行なわざるをえないという点に照らして、期間(A₄)の基礎として継続性(C₁)が存在すると理解した方が明瞭ではないかと思われるのである¹⁶⁾。

第3に、同じグループ内のそれぞれの公準が相互に、いかなる関係にあるのかが全く不明確であるという点が挙げられねばならない。この点が不明確であるがゆえに、あるグループ内の公準のどれか(場合によっては複数)と他のグループ内のいずれかの公準との関係(ないし系列)を、いくら明らかにしたとしても、それぞれの系列の間の関係は不明のままであり、ひいては、全体的な相互関係も明らかにはならないのである。

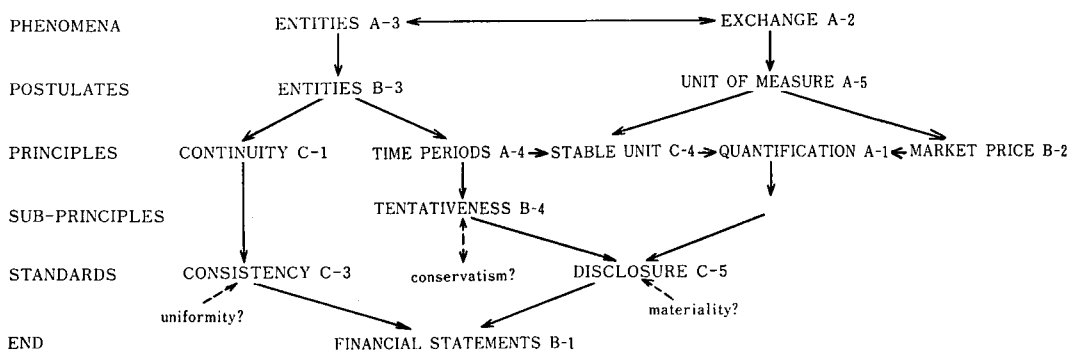
以上のような問題点からして、筆者は、ムーニッツの採用した3グループへの公準分類という枠組の中で、これらの公準の意味と相互関係を理解しようとするには、無理があると結論せざるをえないのである。

それゆえ、14の公準を3つのグループに分類したARS第1号の構成に執着することなく¹⁷⁾、各会計公準をつぶさに検討し、新たに構成しなおすことも、ARS第1号をよりよく理解するための助けになると思われるのである。そして、そのような試みの1つが、次に取り上げるメトカルフ(R. W. Metcalf)の論攻¹⁸⁾である。

メトカルフは、「諸公準間に存在する相互関係が理解されうるのであれば、ARS第1号の構成から離脱することも必要である¹⁹⁾」と述べ、ARS第1号の構成、すなわちA、B、Cの3グループへの公準分類にこだわることなく、14の公準を機能的に分類している。その結果は、次の図1²⁰⁾に示されているとおりである。

ここでは、14の公準が、「(1)考察中の現象の記述、および、所与の特定概念(公準)の設定を通じ

図 1. A conceptual framework from the “Basic Postulates.”



た、当該現象の会計用語への変換の記述と、(2)財務諸表を通じた経済データの収集および報告において用いられるべき、相互に関連ある一連の概念（上位原則、下位原則および基準²¹⁾」にまず分類されている。以下順に説明していこう。

「現象」(Phenomena) …「現象とは、会計により検討されるべき領域の記述を行なう²²⁾」ものである。メトカルフは、実体(A₃)と交換(A₂)を現象と考えている。つまり、ここでは、「会計の対象は実体の遂行する交換活動である」という理解が行なわれている。

「公準」(Postulates) …「会計理論の基礎として普遍的に認められる現象から、導き出される概念(abstractions)²³⁾」が公準である。現象である実体(A₃)から公準である実体(B₃)が導き出され、交換(A₂)からは測定単位(A₅)が導き出されている。前者の導出関係は、一般的経済現象としての実体を特定化し、会計上の記録のための場所的範囲としての会計単位を定める特定実体へと具体化したというもので、後者の関係は、交換される財貨および用役を統一的に表現するための測定単位としては、貨幣が用いられざるをえないというものであると考えられている。

「上位原則」(Principles) …上位原則とは、「生のデータの収集にとって必要であると推定される概念²⁴⁾」である。これには、継続性(C₁)、期間(A₄)、安定単位(C₄)、量的表現(A₁)および市場価格(B₂)の5つが該当するとしている。

まず、実体(B₃)と会計の最終結果としての財務諸表(B₁)とが承認されると、継続企業を前提とした期間計算が行われねばならないことから、継続性(C₁)と期間(A₄)が必要となる。さらに期間を前提にすると2期間の会計報告を比較可能にするための安定単位(C₄)へ結びつく。また、量的表現(A₁)は測定尺度に関する安定単位(C₄)と測定基礎に関する市場価格(B₂)とを基礎にしていると考えられている。

「下位原則」(Sub-principles) …下位原則とは、「観察されている現象に会計を適用するための、より具体的な指針を提供するもの²⁵⁾」である。これには、客観性(C₂)と暫定性(B₄)とが該当する。まず、量的表現(A₁)は、財務諸表を作成するために検討を要する経済データの種類と金額の決定において、客観性(C₂)を必要とし、さらに期間の人為性はそれを基礎にして作成される財務諸表に暫定性(B₄)を与えるとしている。

「基準」(Standards) …基準は、「上位原則と下位原則の適用を通して得られた情報を統合し、データをさまざまな会計報告書において表示するのを可能にする²⁶⁾」概念である。一貫性(C₃)と明瞭表示(C₅)がこれにあたり、このうち、明瞭表示(C₅)は、「交換活動とそれに関わる資源についての報告のための基準²⁷⁾」であり、一貫性(C₃)は、「連続した数期間の報告問題を解決する²⁸⁾」ものであると述べられている。

「結果」(End) …財務諸表(B₁)が「会計の最終結果²⁹⁾」であり、具体的目標として位置づけられている。

以上概観したメトカルフの検討は、14の公準を機能、すなわち現象を財務諸表上に表現するまでの過程において、その公準がいかなる役割を果たしているか、に応じて、3つのグループに分類した上

で、体系的かつ階層的な「概念的枠組³⁰⁾」(Conceptual Framework)を作り上げようとした点で、評価されるべきである。

しかしながら、個々の公準の解釈や位置づけに関しては、いくつかの問題が残されていると思われるのである。以下では、各会計公準を順次取り上げ、メトカルフの論攻と同様に ARS第 1 号で用いられている意味に忠実にしたが、これらの公準がいかに理解されるべきかを検討し、それを通して、メトカルフの批判における問題点を論じていく。

Ⅲ 各会計公準の検討

これから、それぞれの会計公準につき検討を行なうのであるが、その前に、筆者はいかなる前提のもとに各公準を検討し、位置づけるのかについて述べておこう。それは、会計過程に関する前提であって、「会計は、その対象である経済活動を文字と数字によって表現し、その結果を報告する」という単純なものである。これを、行為に即して言えば、認識、測定および報告となる。したがって、各公準は、それがこれらの会計過程と直接または間接にどう関係しているかを中心にして、検討されることになろう。

まず、環境公準 (A グループの公準) から検討しよう。

(A₁) 量的表現 (Quantification)

経済社会においては、数多くの経済的意思決定が行なわれる。それは、具体的には、多くの代替的諸方法を比較し、実行されている活動の進行度を測定し、さらに完了した成果を評価することである。この場合、意思決定を合理的に行なうためには、代替案を詳細に吟味するための基礎資料が必要であり、会計はその基礎資料を提供すると説明されている³¹⁾。つまり、この公準は、会計が経済社会において果たしている役割、すなわち「職能」について記述するものであり、その意味で、経済データを収集し、その結果を報告書 (量的資料) の形で伝達するという会計過程の基礎をなす命題であると考えられるのである。

以上のような考え方からみると、この公準をメトカルフのように、上位原則の 1 つとし、安定単位 (C₄)、市場価格 (B₂) および客観性 (C₂) とのみ関わるものとして捉えることは、あまりにも限定された理解であると思われるのである。

(A₂) 交換 (Exchange)

この公準は、生産された財貨および用役は、生産者自身の消費のためではなく、生産者以外の者の消費にはほとんどが費やされる、つまり交換に供されるということとして述べられている。これは、メトカルフと同じく、会計が記録の対象としている現象を一般的な活動面から記述するものと考えることができる。

(A₃) 実体 (Entities)

経済活動が実体により遂行されるというこの公準も、会計が記録の対象としている現象を一般的に記述するものであり、その意味では交換 (A₂) と同様である。しかし、これは交換とは異なり、活動

面からではなく、その活動の主体という観点から記述するものといえよう。

(A₄) 期間 (Time Periods)

これは、経済活動の結果としての富（資本）の変動を、ある一定期間に割り当てるということを意味する公準である。つまり、一定期間を区切り、その期間中に遂行された経済活動の成否ないし効率性を、会計は計算し報告するものであるという理解が行なわれているのである。

それゆえ、この公準は、会計が記録の対象とする現象を一般的に記述するのではなく、むしろ、そのような現象のうち、どれを現在の記録の対象とするかを、具体的に、特に時間的に限定するものであると考えられる。

(A₅) 測定単位 (Unit of Measure)

貨幣は、経済的に2つの機能を果たしている。1つは、交換の媒介という機能であって、これは「貨幣経済」としてのわれわれの経済組織を特色づけている。いま1つは、交換可能性の測定尺度、すなわち「価値の標準」としての機能である。

測定単位 (A₅) の公準は、後者の機能に関わりをもっている。つまり、会計においては、必ず測定が行なわれる。そして、測定するには、測定される対象のすべてに共通する尺度としての単位が必要であり、これがまさに貨幣であるというのが、この公準の述べるところである。さらに言えば、貨幣単位により表わしえないものは、測定対象とはなりえず、それゆえ、会計処理の対象にもならないのである。したがって、この公準は、会計が記録の対象となしうるものは、貨幣単位による測定が可能であるものに限られるという意味で、会計対象を限定するものであると考えることができる。

次に、派生的公準 (Bグループの公準) を検討しよう。

(B₁) 財務諸表 (Financial Statements)

会計処理が行なわれると、その結果は一組の財務諸表に示され、各種の利害関係者に報告される。メトカルフは、すでに述べたように、財務諸表が会計の最終結果であるという点を強調して、この財務諸表 (B₁) を自分の概念的枠組の中に「結果」として位置づけたのである。しかし、ARS第1号において指摘されているいま1つの重要な点は、財務諸表が報告の手段として用いられるということであり、筆者は後で述べるように、この後者の点を重視している。

(B₂) 市場価格 (Market Price)

会計データは、過去、現在あるいは将来の交換によって生ずる価格を基礎にして、測定されるというのが、この公準である。この命題に、「将来の」という文言が含まれていることから、これは取得原価主義から離脱して、時価主義を指向するものといわれている³²⁾。

(B₃) 実体 (Entities)

この公準は、会計処理の結果は特定実体に即して表現されるというものであり、会計が行なわれる範囲としての会計単位をあらわすものである。つまり、特定実体が会計記録の対象とするのは、その実体が行なった活動のみであるという意味で、会計対象を具体的に、特に場所的空間的に限定するものであると考えられる³³⁾。

(B₄) 暫定性 (Tentativeness)

会計報告には、適時性ととも確定性が求められる。しかし、期間を区切った計算（つまり経営成果の過去、現在および将来の期間への配分）および報告を行なわざるをえない以上、ある程度の確定性は犠牲にされ、したがって会計報告は暫定的にならざるをえないというのが、この公準の内容である。つまり、ある事象が生起してからその結果が判明または確定するまで、通常は相当の時間を要する。企業がある期間に行なった活動についても、その結果が確定するのはある程度時間が経過した後のことである。よって、すべての結果が判明するのをまって会計処理を行なうことは、会計報告を遅らせ、極端に言えば、期間報告を不可能にしてしまうので、確定性のある程度犠牲にして、暫定的な計算および報告を行なわざるをえないというのである。

メトカルフは、この公準を上位原則である期間(A₄)と基準である明瞭表示(C₃)とに関連する下位原則として位置づけているが、筆者は、これを会計計算の結果の特徴、つまり、いかなる会計上の計算も、期間計算を行なう以上暫定的とならざるをえないという意味で、その限界を示すものとするのである。

最後に、当為公準（Cグループの公準）を取り上げよう。

(C₁) 継続性 (Continuity)

この公準の内容は、反証が存在しない限り、実体は活動を無限に継続するものとみなされるべきであるということで、我が国において通常言われている「継続企業の公準」に該当する。ムーニッツは、これについて受取勘定、棚卸資産、建物および設備、そして、負債を例にあげ³⁴⁾、具体的に説明し、この公準が通常の測定実務または測定手続の背後にあって、これらを統一的に説明する根拠となっていると述べている。

メトカルフは、この継続性(C₁)を、公準としての実体(B₂)と、基準としての一貫性(C₃)とを結びつける原則として位置づけている。しかし、この命題は論理的演繹関係からみると期間計算の前提となっていることは明らかである。つまり、実体の活動が無限に継続するとみなされるがゆえに、期間計算を行なわざるをえなくなるのである³⁵⁾。筆者は、この点を重視して、会計が記録の対象としている現象を、「実体の遂行する継続的な活動」と記述するものとして、この公準を考えるのである。

(C₂) 客観性 (Objectivity)

この公準は、経済資源の諸変動を、その変動が客観的に測定できるようになるよりも前に勘定記入する（認識する）べきではないというもので、明らかに、認識の問題に深く関わっている。通常、客観性については、会計数値の特性や測定基礎との関連で論じられることが多いが³⁶⁾、ムーニッツは、客観的測定可能性を認識条件として考えている³⁷⁾と思われるのである。

ARS第1号では、「客観的」という用語の意味を、「偏見のないこと、すなわち他の有能な監査人によって検証を受くべきこと³⁸⁾」であると考え、完了した過去事象とともに、見積りや予測も客観的たりうると述べられている。それゆえ、将来の交換によって生ずる価格も客観的でありうるので、将来の交換価格と歴史的原価との差額を認識できる可能性もでてくるのである。よって、この公準は、

測定面における市場価格（B₂）とあいまって、認識面から、時価評価を指向するものと言えるであろう³⁹⁾。

（C₃） 一貫性（Consistency）

この公準は、特定実体の採用する会計手続は、その実体の状態および活動の測定に適切なものであり、それは毎期一貫して遵守されなければならないというもので、これを要約すれば、実体への適合性と継続適用性となる。

また、ムーニッツは、「測定が従前より一層正確なものとなる場合を除いては、諸手続上の変更は行なわれないであろう⁴⁰⁾」と述べており、従前よりも一層正確になるのであれば、変更が認められるのであって、絶対的な継続適用が求められているわけではないこと、さらに、この公準が特定実体の会計に関わるものであって、特定産業や全産業組織にわたる統一性を求めてはならず、あくまでも特定実体への適合性が重要であることが述べられている⁴¹⁾。それゆえ、前述の特定実体への適合性と継続適用性のうち、前者が優先されるものと考えられていることがわかる。

以上より、この公準は、測定手続の選択すなわち、会計過程のうち、測定において、その方法の選択適用について記述するものと言えよう。

（C₄） 安定単位（Stable Unit）

会計報告書は安定した測定単位（貨幣）に基礎をおくべきであるというのがこの公準である。この命題が妥当しない場合、すなわち貨幣価値が著しく不安定である場合が多くみられることは、ムーニッツに限らず多くの論者も指摘するところである。そのような場合には、何らかの手当て、たとえば物価指数による調整計算などが必要となる。この公準は、貨幣単位の価値が安定しているという前提をおくことにより、会計数値を加算または減算することに意味を与える命題であり⁴²⁾、その意味で会計上の計算の特性を示すものと思われる。

（C₅） 明瞭表示（Disclosure）

この公準は、財務諸表において開示されるべき情報が、利害関係者を誤解せしめないために必要なものでなければならないというものである。ムーニッツは、ここで取り上げるべき問題として、「(a) 何が開示されるべきか、(b) 誰に対し、(c) いかにして開示されるべきか⁴³⁾」の3つを挙げている。筆者は、この明瞭表示（C₅）の公準を、会計過程のうちの報告において、その内容がどうあるべきかを記述するものであると考える。

Ⅳ 会計公準間の相互関係

前述の検討結果から、各会計公準をその会計過程との関係に応じて分類すれば、(1)会計機能の表明、(2)会計対象の一般的記述、(3)会計対象の限定、(4)会計過程における行為指針、および(5)会計計算の特性の表明、となると思われる。以下、順に説明していこう。

(1) 会計職能の表明

量的表現（A₁）の公準が、この役割を果たしている。ここで、会計の職能としては、諸代替案を選択し、遂行された活動の進行度と成果とを評価するための基礎としての量的資料を提供するということが表明されていた。会計対象を限定し、記録し、さらに財務諸表を作成して報告を行なうという全会計過程の基礎として、この公準は存在している⁴⁴⁾。

(2) 会計対象の一般的記述

会計が記録の対象とする現象を一般的に記述するのは、実体（A₃）、継続性（C₁）および交換（A₂）の各公準である。実体（A₃）の公準は、会計対象が実体の遂行する活動であること、継続性（C₁）の公準は、当該活動が継続的なものであること、さらに、交換（A₂）の公準は、当該活動が交換活動であることを表明している。すなわち、要約すれば、会計対象とは、実体が継続的に行なう交換活動であると言える。

(3) 会計対象の限定

会計対象を限定するという役割を果たすのは、実体（B₃）、期間（A₄）および測定単位（A₅）の各公準である。第1に、実体の公準は、特定実体の会計対象が、その実体の遂行する活動に限られることを表明する。すなわち場所的範囲を限定している。第2に、期間の公準は、会計対象がある期間内に遂行された活動に限られることを表明する。すなわち時間的に限定している。第3に、測定単位の公準は、会計対象が貨幣額による表現の可能な活動に限られることを表明する。すなわち属性的に限定している⁴⁵⁾。

(4) 会計過程における行為指針

会計過程、すなわち認識、測定および報告に関わる公準については以下のとおりである。

まず、認識には、すでに述べたように客観性（C₂）の公準が関係している。この公準によって、勘定への正式の認識は客観的に測定できるようになった時点に行なわれるべきことが示されている。

次に、測定については、市場価格（B₂）および一貫性（C₃）の公準が取り扱っている。市場価格の公準は、会計測定上用いられる価格基礎が、過去、現在または将来の交換活動から生じる市場価格であることを表明する。また、一貫性の公準は、特定実体の採用する測定手続または方法が、その実体に適合するものであり、每期継続して採用されなければならないということを述べている。

最後に、報告に関わるのが、財務諸表（B₁）および明瞭表示（C₅）の公準である。財務諸表の公準は、会計処理の結果が財務諸表に表示され、報告されること、つまり、財務諸表が報告の手段であることを表明している。明瞭表示の公準は、財務諸表には、利用者を誤解させないために必要な内容が含まれるべきであること、つまり、報告内容について、述べている。

(5) 会計計算の特性

これについては、暫定性(B₄)と安定単位(C₄)の公準が関わっている。暫定性の公準は、期間計算を行なうことの必然的結果として、会計計算は暫定的なものとならざるをえないことを表明している。安定単位の公準は、会計計算、すなわち会計数値の加算減算が意味をもつためには、その計算単位である貨幣が安定している必要があること、つまり、安定単位を前提にして、はじめて会計計算は成り立つという特性を有していることを表明している⁴⁶⁾。

さて、以上のような相互関係を有しているムーニッツ会計公準論の特徴を把握するために、このムーニッツの公準論に大きな影響を与えたといわれている⁴⁷⁾ペイトン(W. A. Paton)の会計公準論との比較を、次に行なうことにしよう。

ペイトンの会計公準論は、公準間の相互関係について、以下の内容をもっていた⁴⁸⁾。すなわち、11の会計公準は、(1)会計上の判断の立脚点としての「企業実体(会計主体)」の公準、(2)会計対象の限定を行なう、「企業実体(会計単位)」、「継続企業」ならびに筆者が追加した「貨幣的評価」の公準、(3)計算構造の簿記技術的表現としての「貸借対照表等式」の公準、(4)会計記録による会計対象の完全表現を示す「財政状態と貸借対照表」の公準の第1の内容、(5)計算の合理性を示す「財政状態と貸借対照表」の公準の第2の内容、(6)会計対象の単純化を示す、「原価と簿価」の公準、「原価発生と利益」の公準および「順序」の公準の第2の内容、(7)会計記録の合目的的操作を示す「順序」の公準の第1の内容に分類される。さらに、その体系から、「原価—実現主義」と結びつきやすい。

以上のペイトン会計公準論と比較すると、ムーニッツ会計公準論には、次のような特徴がみられる。

まず、ムーニッツの公準中には、会計職能を表明するものが存在しているという点が、指摘されなければならない。それゆえ、ムーニッツの所説では、会計の果たしている役割が明白であるため、会計対象が記録され、さらに、財務諸表が作成され報告される意味が明らかとなっているのである。

次に指摘されるべき点は、会計対象に関してである。会計対象に関して、ムーニッツはまず、その一般的記述を行ない、次に、それを限定して、特定実体が特定期間に行なった活動で、貨幣的評価の可能なものを会計対象とするという形をとっているのに対し、ペイトンの所説では、会計対象の一般的記述を行なうことなく、その限定がいきなり行なわれているのである。したがって、ムーニッツ公準論においては、すでに述べたように、この限定が行なわれざるをえない理由が、より明らかにされているのである。

さらに、ペイトンの会計公準論においては「企業実体」の公準の一側面が、会計主体すなわち、会計上の判断の立脚点を述べていた。しかし、ムーニッツの会計公準の中には、会計主体について取り扱っている公準は存在せず、そこにおける「実体」の公準は、いずれも、会計対象に関わるものであるように思われる⁴⁹⁾。

また、認識に関しては、ペイトンは、「原価発生と利益」の公準において、原価(費用)と収益とを別々に把え、原価は発生し、収益は実現するという考え方にもとづいて、それぞれ原価は発生時

に、収益は実現時に認識されとする。これに対して、ムーニッツは、「客観性」の公準において、収益・費用というフロー勘定のみならず、資産・負債・資本というストックの勘定についても、その認識は客観的に測定可能となった時点に行なわれねばならないと考えており、より包括的な議論を展開していると言える。

さらに、ムーニッツの公準論は、認識に関する「客観性」の公準と測定に関する「市場価格」の公準とが存在することにより、時価主義を指向するものであるのに対し、ペイトンの公準論は、「原価＝実現主義」に結びつきやすいものであった。つまり、この点で両者の公準論は、きわだった対照をみせていると思われる。

最後に、ペイトンの会計公準の中には、報告に関わるものとして、「順序」の公準が存在するのみであり、それも、この公準が会計記録の合目的的操作を表現するものであると考えることによって、間接的に関わっていたのである。これに対して、ムーニッツの公準には、報告手段をあらわす「財務諸表」の公準と報告内容に関わる「明瞭表示」の公準とが、直接に報告について述べているのである。よって、ムーニッツのほうが、ペイトンよりも、報告の問題を重要視していると考えられる。

V むすび

以上、ムーニッツの基本的会計公準論について、その相互関係を明らかにし、さらに、ペイトンの所説との比較を行ってきた。そこでは、ムーニッツの示した14の公準が、(1)会計職能の表明を行なう「量的表現(A₁)」、(2)会計対象の一般的記述を行なう「実体(A₃)」、「継続性(C₁)」および「交換(A₂)」、(3)会計対象の限定を行なう「実体(B₃)」、「期間(A₄)」および「測定単位(A₅)」、(4)会計過程における行為指針を表明する「客観性(C₂)」、「市場価格(B₂)」と「一貫性(C₃)」、「財務諸表(B₁)」および「明瞭表示(C₅)」、そして(5)会計計算の特性を示す「暫定性(B₄)」および「安定単位(C₄)」に分類されるものと分析された。

上述の分析結果からは、このムーニッツの会計公準論は、いくつかの問題を含みながらも、理論的にきわめて体系的に構成しようとしたものとして理解することができる⁵⁰⁾と考えられる。しかし、この公準、および、それから演繹される会計原則(ARS第1号と第3号)に対する当時の反応は、さまざまであって⁵¹⁾、強硬な反対意見を述べる者もあり⁵²⁾、必ずしも大多数の支持を得るにいたらなかったのである。不支持の立場は、会計理論形成において帰納的方法を主張する者⁵³⁾や、測定(評価)論上、原価主義を擁護する者⁵⁴⁾が多くとったようである。ところが、その後、会計基準ないし原則を形成するための基礎となる概念の研究(概念的枠組計画)の必要性が指摘され、現在、FASBにより実行されていることや、SFAS(財務会計基準書)第33号⁵⁵⁾で時価情報の提供が行なわれるようになったことなどを考えると、ムーニッツ公準論には、現在でもなお学ぶべき多くの示唆が含まれているように思われるのであり⁵⁶⁾、その点に、この公準論を取り上げ検討することの意義が見い出されるのである。

- 注 1) このころ、公準論を展開した主たる論者には、ムーニッツ以外に、パッティロ(J. W. Pattillo)、イリノイ大学研究グループ(A Study Group at the University of Illinois)やアーサーアンダーセン(Arthur Andersen & Co.)などがいる。
- 2) M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, New York, 1961. 佐藤孝一、新井清光共訳『会計公準と会計原則』中央経済社、昭和37年。以下では、おおむね同訳書(以下『訳書』と略す)に依っているが、一部には修正した部分もある。なお、本原著公表までの諸事情については、津曲直躬(「AICPA 会計原則試案の基礎構造(1)」『経済学論集』29巻4号)や中島省吾(「A. I. C. P. A. と会計原則」『会計』81巻2号)などが詳しい。
- 3) *Ibid.*, pp. 52-53. 『訳書』93-94頁。
- 4) Report to Council of the Special Committee on Research Program, Official Releases in *The Journal of Accountancy*, Dec., 1958. 以下『報告書』と略す。
- 5) M. Moonitz, *op. cit.* p. 2. 『訳書』32頁。
- 6) 『報告書』p. 63.
- 7) このようにして導き出された命題が、ただちに会計公準となりうるのかという疑問を投げかける論者もいる。たとえば、武田隆二(対談「会計公準はなぜ必要か」『産業経理』24巻2号、162頁と166頁における発言や「会計公準と計算原則」『産業経理』23巻10号、62頁)など。
- 8) 渡辺進・上村久雄共訳『会計研究公報・会計用語公報』神戸大学経済経営研究所、昭和34年、174頁。ここでは「最初、会計の諸公準は経験および理性から引出される。このように引出された諸公準が有用なものであることが立証されてのち、それらは会計原則として承認されるようになる」と述べられている。
- 9) 津曲直躬、前掲稿、40頁。
- 10) M. Moonitz, *op. cit.*, p. 21. 『訳書』56頁。
- 11) *Ibid.*, p. 25. 『訳書』60頁。
- 12) W. J. Vatter, "Postulates and Principles", *The Journal of Accounting Research*, Autumn, 1963, p. 186. や佐藤孝一(『訳書』における解説17頁)など。
- 13) M. Moonitz, *op. cit.*, p. 38. 『訳書』78頁。なお、この当為公準(の全部または一部)を、一般原則に相当すると考える論者(黒沢清「会計公準論—メイとムーニッツ—」『産業経理』22巻4号、147頁における発言、武田隆二、注7に挙げた対談、159頁における発言など)や、ドクトリン(doctrine)と考える論者(若杉明「会計公準の基本的性格について」『商学論集』32巻3号、25頁や W. J. Vatter, *op. cit.*, pp. 188-193. など)もいる。
- 14) ムーニッツの用いている公準および原則という概念があいまいであるとする論者にコーラーがいる。(E. L. Kohler, "Why Not Retain Historical Cost?", *The Journal of Accountancy*, Oct., 1963. p. 36.) またバッターは、独自の公準概念観から、ムーニッツの14の命題は、公準(postulate)ではないと考えている(W. J. Vatter, *op. cit.*, pp. 185-194.)。さらに、ダンは、「会計は『現実』の説明ではなく、情報サービスであるため、明白な真実に関する一組の基礎的命題の形成を期待できない。(中略)『公準』および『原則』という用語の使用は、正当と認められないし、誤解を招くものである」(L. C. Dun, "Principles, Postulates or What?" *The Australian Accountant*, Aug. 1969, p. 345.)とさえ述べている。
- 15) 性格の異なる命題が同じグループに含められていることを指摘するものに飯野利夫(注7に挙げた対談、160頁における発言など)がいる。
- 16) 飯野利夫、注7に挙げた対談、160頁における発言も同様。
- 17) 3グループへの公準分類の枠内で、その関係を明らかにしようとした論者に、リトルトン、津曲直躬、高松和男がいる。リトルトンは、表Aのような関係を導き出しており(A. C. Littleton, "Book Review: The Basic Postulates of Accounting", *The Accounting Review*, 1962, pp. 602-605. なお、本A表は、新井清光『会計公準論〔増補版〕』中央経済社、昭和53年、124頁によった)、津曲は、表Bのような関係を示し(津曲直躬、前掲稿44頁)、高松は、表Cのような関係を示している(高松和男『アメリカ会計原

則の展開』同文館、昭和57年、60頁。なお、同書では、次掲のメトカルフの論文についての詳細な紹介も行なわれている。

表A

C グループ ↓	(1) 継続性	(2) 客観性	(3) 一貫性 (5) 明瞭表示	(4) 安定単位
B グループ ↓	(4) 暫定性	(2) 市場価格	(1) 財務諸表	(2) 市場価格
A グループ ↓	(4) 期間	(1) 量的表現 (2) 交換	(3) 実体	(5) 測定単位

表B 「公準の照合体系」

／ 会計 の 環境 ＼	公準A1(量的表現) — 公準B1(財務諸表) … 公準C5(明瞭表示)	＼ 会計 実務 ／
	公準A2(交換) — 公準B2(市場価格) … 公準C2(客観性)	
	公準A3(経済体) — 公準B3(会計単位) … 公準C1(継続性)	
	公準A4(期間) — 公準B4(暫定性) … 公準C3(首尾一貫性)	
	公準A5(測定の単位) …………… 公準C4(安定単位)	

表C 3種の公準の相互関連

環境的公準 A公準	A-1 量的表現 A-5 測定単位	A-2 交換	A-3 実体	A-4 期間
付加的公準 B公準	B-1 財務諸表	B-2 市場価格	B-3 実体	B-4 暫定性
当為的公準 C公準	C-4 安定単位 C-5 明瞭表示	C-2 客観性	C-1 永続性	C-3 継続性

18) R. W. Metcalf, "The 'Basic Postulates' in Perspective", *The Accounting Review*, 1964, pp. 16-21.

19) *Ibid.*, p. 16.

20) 21) 22) 23) *Ibid.*, p. 18.

24) 25) 26) 27) 28) 29) *Ibid.*, p. 19.

30) *Ibid.*, p. 18.

31) M. Moonitz, *op. cit.*, p. 8. 『訳書』39-40頁。

32) 同様に、時価主義を指向すると考える論者には、キャノン (Arthur M. Cannon, "Discussion Notes on 'The Basic Postulates of Accounting'", *The Journal of Accountancy*, Feb., 1962, p. 52)、木村重義 (『AICPA 試案における市場価格』『産業経理』22巻11号、44頁) や中島省吾 (『AICPA 新会計原則—会計研究叢書第3号の特色—』『産業経理』22巻11号、49頁) など多数いる。なお、この点について、リトルトン は、「経験的データからなる勘定の中へ、非経験的データを取り入れることを提案しているのか。(もしそうであれば…引用者)、解釈的要素を勘定へ取り入れることは(中略)、当為公準C₂およびC₃(客観性および一貫性)を否定する結果となるのではないか」(A. C. Littleton, *op. cit.* p. 604.) と述べ、疑問を投げかけている。

33) 高松和男(前掲書、50頁)で、A₃を企業実体、B₃を会計実体として理解しているのも、筆者と同様、A₃を一般的記述、B₃を範囲としての会計単位として考えていることのあらわれではないかと思われる。

34) メトカルフは、この公準についての説明の具体例が資産および負債に関わるものであるため、この公準

- を、公準内の孤児と表現している。これは、彼が、他の公準を損益計算書に関連するものと理解したからである (R. W. Metcalf, *op. cit.*, p. 16)。これに対して、貸借対照表が中心に考えられているとする論者もある (角瀬保雄「会計公準論の展開」『経済志林』32巻 1号、254頁)。
- 35) 同様の見解は、飯野利夫 (注7に挙げた対談169頁における発言) などにみられる。
- 36) たとえば、飯野利夫 (「財務会計の主観性とその客観化」『税経通信』9巻 1号)、飯田穆 (「会計における客観性の概念について」『経済科学』15巻 2号)、中野勲 (「客観性概念の再検討」『会計』95巻 2号) など。
- 37) FASB の財務会計概念報告書第 5 号、『企業の財務諸表における認識と測定』においても、客観的測定可能性が認識要件の 1 つとして挙げられている。(FASB, *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprise*, 1984, Highlights p. x, p. 21.)
- 38) M. Moonitz, *op. cit.*, p. 42.『訳書』81頁。
- 39) この客観性の公準を、AAA 会計原則1957年改訂版における実現概念と同じ意味に理解する論者もある。たとえば江村稔 (「ムーニッツ『会計の基本的公準』について」『会計』81巻 1号、47頁) や飯野利夫 (注7にあげた対談の159頁における発言) などにみられる。
- 40) M. Moonitz, *op. cit.*, p. 43.『訳書』82頁。
- 41) *Ibid.*, pp. 43-44.『訳書』82-83頁。なお、これに対して、積極的に統一性を指向する論者にキャノンがいる (A. Cannon, *op. cit.*, p. 52.)。
- 42) 拙稿「ペイトンの会計公準に関する一考察」『明治大学大学院紀要』第23集(2)、1986、112頁。
- 43) M. Moonitz, *op. cit.*, p. 48.『訳書』89頁。
- 44) 武田隆二 (前掲稿、62頁) では、この量的表現の公準を測定単位の公準の派生的公準として位置づけている。
- 45) このように、実体の公準と期間の公準を、それぞれ、会計対象を空間的、時間的に限定するものとする論者に飯野利夫 (注7に挙げた対談の160頁の発言) がいる。
- 46) 飯野利夫 (注7に挙げた対談、157-160頁における発言) も同様に考えている。
- 47) H. F. Taggart, *Paton on Accounting*, Michigan, The University of Michigan, 1964, p. 122. など。
- 48) 前掲拙稿、118頁。
- 49) 角瀬保雄、前掲稿、254頁も同様。
- 50) 同様の評価は、黒沢清 (注13に挙げた討論、141頁における発言) にみられる。なお同じく、「ムーニッツ氏は体系なきO.メイの所論に、体系を与えたというメリットも考えられます」(150頁) という評価もしている。
- 51) “Comments on ‘The Basic Postulates of Accounting’”, *The Journal of Accountancy*, Jan., 1963, pp. 44-55. なお、これについては、佐藤孝一 (『『基本的会計公準論』への諸論評—AICPA調査研究部『論評の要約』を中心に—』、『企業会計』15巻 4号) や新井清光 (『『基本的会計公準論』に対する主な論評について—AICPA 調査研究部『論評の要約』とその周辺—』、『企業会計』15巻 4号) に、解説がなされている。
- 52) *Ibid.*, pp. 44-45. ここでは、調査研究部に寄せられた52通の論評のうち、ARS第1号の全般に関わるものが22通あり、そのなかには、賛成は5通、反対は4通、そして賛否不表明は13通であったことが述べられている。
- 53) このような論者たちは、ARS第1号の公準から演繹される会計原則が、当時の実務ないし現行会計原則とあまりにかけ離れていることを問題にしているようである。これと同じ観点から、グレイディ (P. Grady) は、ARS第3号への論評の中で、「当協会は、大幅な変更を企てる前に、あるいは少なくともそれとは別個に、現行の一般に認められた会計原則についての棚卸表を作りあげるべき責任を持っていることは明らかであるように思われる。」(ARS No. 3. p. 69.『訳書』197頁) と述べ、周知のようにその後、ARS第7号『企業会計原則総覧』(*Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprise*, 1965) を著わした。

- 54) C. ブラウ (C. G. Blough) が、この代表者であると思われる。彼は、ARS 第 3 号への論評の中で、取替原価による評価替えという考え方に対して、「陳腐でしかもすでに放棄されてしまった考え方にすぎない。それは1920年代の亡霊である。」(ARS No.3, p. 62. 『訳書』188頁) とまで述べている。
- 55) これについての詳細は、松本稷「FASB 会計基準書第33号『財務報告と価格変動』について」『明大商学論叢』63巻1号)、および、林裕二(「アメリカ」森川八洲男編著『比較会計制度論—物価変動会計の制度化を中心として—』同文館、昭和60年)を参照されたい。
- 56) ARS第1号および第3号における勧告が、その後、会計基準としてどれだけ受け入れられたかを、1970年当時の会計基準に照らして調査したものに、G. グスタフソン (G. A. Gustafson, "Status of Accounting Research Study Nos.1 and 2", *The Journal of Accountancy*, Mar., 1970) がある。

(博士後期課程商学専攻59年度入学)